

Hagen, 20.11.2024

Mandantenrundschriften Nr. 7/2024

Keine Umsatzsteuer auf Steckersolargeräte • Wachstumsinitiative: Rentenpolitische Maßnahmen • Neue Sonderabschreibung für E-Fahrzeuge • Unentgeltliche Betriebsübertragung

Sehr geehrte Damen und Herren,

aktuell beginnt der Gesetzgeber mit der Umsetzung der Maßnahmen der Wachstumsinitiative. So wurden die rentenpolitischen Maßnahmen auf den Weg gebracht, welche insbesondere Anreize für eine längere Beschäftigung bieten sollen. Daneben soll auf die Absatzschwäche in der Automobilindustrie mit einer neuen Sonderabschreibung für E-Fahrzeuge kurzfristig reagiert werden. Auch soll die Vergünstigung für Firmenwagen bei E-Fahrzeugen mit höheren Anschaffungskosten zur Anwendung kommen. Diese Maßnahmen bedürfen aber noch der Zustimmung durch Bundestag und Bundesrat.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Anwendung des Nullsteuersatzes für Steckersolargeräte ausgeweitet
- 2 Verfassungsrechtliche Zweifel an der Höhe des Zinssatzes für Aussetzungszinsen
- 3 Steuerbefreiung für eine nebenberufliche ehrenamtliche Tätigkeit als Aufsichtsrat einer kommunalen GmbH
- 4 Heizungsförderung: seit 27.8.2024 erweiterter Anwendungsbereich
- 5 Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen: Grundsätzlich noch kein Abzug bei Leistung einer Vorauszahlung

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 6 Feier des Arbeitgebers anlässlich einer Arbeitnehmer-Verabschiedung
- 7 Bundeskabinett beschließt Neuregelungen zur Umsetzung rentenpolitischer Maßnahmen der Wachstumsinitiative

WALDEMAR STEINERT
Steuerberater
Dipl.-Finanzwirt

JÖRG VARGA
Steuerberater
Dipl.-Finanzwirt

JOACHIM MUSTER *1
Steuerberater

BRIGITTE SCHEPERS *2
Steuerberaterin

TANJA VAN EIK *2
Dipl.-Kauffrau
Steuerberaterin

AXEL LIEBIG*2
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht

in Kooperation mit
**CRAMER RECHTSANWALTS-
GESELLSCHAFT mbH**

Feithstr. 82, 58095 Hagen
Tel. (0 23 31) 98 86 - 0
Fax (0 23 31) 8 26 53

e-mail:
info@steinert-online.com
www.steinert-online.com

**Steinert Steuerberatungs-
gesellschaft mbH**

Amtsgericht Hagen
HRB 3751

Geschäftsführer:
Dipl.-Finanzwirt
Waldemar Steinert
Dipl.-Finanzwirt
Jörg Varga

*1 freier Mitarbeiter
*2 Angestellte(-r)

Für Unternehmer und Freiberufler

- 8 Geplant: Sonderabschreibung für vollelektrische und emissionsfreie Fahrzeuge
- 9 Künstlersozialabgabe: Beitragssatz bleibt auch in 2025 konstant
- 10 Unentgeltliche Betriebsübertragung: Betriebsübergeber kann ggf. nachträgliche Betriebsausgaben geltend machen
- 11 Ertragsteuerliche Erfassung der Tätigkeit von über soziale Plattformen aktiven Influencern
- 12 Von Ärzten in Corona-Testzentren durchgeführte Abstriche sind freiberufliche Tätigkeiten
- 13 Erbschaftsteuerliche Begünstigung bei Erbaueinandersetzung
- 14 Parkhaus als erbschaftsteuerrechtlich nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen

Für Personengesellschaften

- 15 Risiko der Gewerblichkeit einer vermögensverwaltenden Tätigkeit bei Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 16 Darlehenswiderruf: Steuerbarkeit einer „Nutzungsentschädigung“

Für Hauseigentümer

- 17 Zahlungen in eine Erhaltungsrücklage als Werbungskosten?
- 18 Teilweise Schenkung kein privates Veräußerungsgeschäft
- 19 Vermessungskosten können Teil der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung sein

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 20 Kein Wahlrecht des GmbH-Gesellschafters bezüglich der Berücksichtigung von Verlusten nach § 17 Abs. 4 EStG bzw. § 20 Abs. 2 EStG
- 21 Veräußerungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG sind auch Steuerberatungskosten zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns
- 22 Bemessung des gemeinen Wertes der Anteile nach § 17 Abs. 2 Satz 2 EStG anhand des Substanzwertes i.S. des § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG
- 23 Zum Kriterium des wirtschaftlich einheitlichen Erwerbs nach § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG
- 24 VGA bei Nichterfüllung der Ansatzvoraussetzungen für eine Pensionsrückstellung

Für alle Steuerpflichtigen

1 Anwendung des Nullsteuersatzes für Steckersolargeräte ausgeweitet

Durch das Gesetz zur Änderung des Erneuerbare-Energien-Gesetzes und weiterer energiewirtschaftsrechtlicher Vorschriften zur Steigerung des Ausbaus photovoltaischer Energieerzeugung vom 8.5.2024 wurde mit Wirkung zum 16.5.2024 die für Steckersolargeräte („Balkonkraftwerke“) zulässige maximale Einspeiseleistung (Wechselrichter-Scheinleistung) auf 800 Voltampere angehoben. Mit der Gesetzesänderung ist die Anmeldung von steckerfertigen PV-Anlagen beim jeweiligen Netzbetreiber entfallen. Was bleibt, ist die Anmeldung im Marktstammdatenregister der Bundesnetzagentur. Damit können vergleichsweise große Balkonkraftwerke ohne Anmeldung beim Netzbetreiber einfach installiert werden.

Neu ist, dass bei der Inbetriebnahme von Mini-PV-Anlagen ein Zweirichtungszähler noch nicht vorhanden sein muss. Mit der Registrierung der Anlage im Marktstammdatenregister wird automatisch die Prüfung, ob der Zähler getauscht werden muss, angestoßen. Alle möglichen weiteren Schritte übernehmen Netz- und

Messstellenbetreiber eigenständig. Ein Zweirichtungszähler stellt sicher, dass der eigene Stromverbrauch und die durch die steckerfertige Solaranlage erzeugte Energie separat voneinander und eichrechtskonform beziffert werden können. Damit wird zudem die Voraussetzung geschaffen, dass bei einer Einspeisung ins öffentliche Netz eine Vergütung erfolgen kann. Wichtig dafür ist eine Anmeldung beim Netzbetreiber.

Dem folgend wird auch die Anwendung des Nullsteuersatzes bei der Umsatzsteuer auf diese Grenzwerte angehoben. Dies gilt für alle Umsätze ab dem 16.5.2024. Das heißt es können diese Geräte ohne Belastung mit Umsatzsteuer (Steuersatz von 0 %) erworben werden. Bei Anlagen bis zu dieser Größe kann ohne weitere Prüfung der Steuersatz von 0 % in der Rechnung ausgewiesen werden.

Hinweis:

Der Steuersatz von 0 % gilt auch für wesentliche Komponenten der Anlage – auch wenn diese nachträglich erworben werden, wie z.B. Solarkabel oder eine Einspeisesteckdose (Wieland-Steckdose).

2 **Verfassungsrechtliche Zweifel an der Höhe des Zinssatzes für Aussetzungszinsen**

Besteht Streit über die Höhe der Steuer, so führt dies im Grundsatz nicht dazu, dass der strittige Steuerbetrag nicht gezahlt werden muss. Vielmehr gilt, dass wenn die Auseinandersetzung über die Höhe der Steuer später zu Gunsten des Stpfl. ausgeht, dieser die zu viel gezahlte Steuer zurückerhält. Diese Steuerrückzahlung wird dann auch zu Gunsten des Stpfl. verzinst und zwar aktuell (seit 1.1.2019) mit 0,15 % für jeden Monat, also 1,8 % p.a.

Der Stpfl. kann einen Einspruch gegen einen Steuerbescheid aber auch mit einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung verbinden. Bestehen dann ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des strittigen Steuerbetrags, so ist dieser zunächst nicht zu zahlen, bis die Höhe der Steuer umfassend geprüft und geklärt ist, also das Rechtsbehelfsverfahren durch Entscheidung, Rücknahme oder Abhilfe beendet wird. Geht dieses Verfahren zu Lasten des Stpfl. aus, so ist der ausgesetzte Steuerbetrag nachzuzahlen. Dies ist dann verbunden mit Aussetzungszinsen. Gesetzlich sind diese aktuell mit 0,5 % je Monat, also 6 % p.a., festgelegt.

Der BFH hat nun verfassungsrechtliche Zweifel an der Höhe der Aussetzungszinsen geäußert. Er erkennt eine verfassungsrechtlich nicht gebotene Ungleichbehandlung zwischen Stpfl., die die Aussetzung der Vollziehung beantragen und damit das Risiko eingehen, im Fall eines erfolglosen Rechtsbehelfs 0,5 % pro Monat an Zinsen zu zahlen, verglichen mit Stpfl., die den Rechtsbehelf führen, den streitigen Steuerbetrag aber entrichten. Im zu Grunde liegenden Urteilsfall ging es um Aussetzungszinsen für den Zeitraum 1.1.2019 bis 15.4.2021. Diese verfassungsrechtliche Frage legte der BFH nun mit Beschluss vom 8.5.2024 (Az. VIII R 9/23) dem BVerfG zur Entscheidung vor.

Der BFH hält einen Zinssatz für die Zinsen bei Aussetzung der Vollziehung i.H.v. 0,5 % pro Monat im maßgeblichen Zeitraum für verfassungswidrig. Zumindest während einer anhaltenden strukturellen Niedrigzinsphase ist der gesetzliche Zinssatz der Höhe nach evident nicht (mehr) erforderlich, um den durch eine spätere Zahlung typischerweise erzielbaren Liquiditätsvorteil abzuschöpfen.

Handlungsempfehlung:

Abzuwarten bleibt nun die Entscheidung des BVerfG. Entsprechende Zinsfestsetzungen sollten verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

3 Steuerbefreiung für eine nebenberufliche ehrenamtliche Tätigkeit als Aufsichtsrat einer kommunalen GmbH

Steuerbefreit sind bis zu einem Betrag von 840 € im Jahr Einnahmen aus einer für eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine gemeinnützige Körperschaft erbrachten nebenberuflichen ehrenamtlichen Tätigkeit. Begünstigt sind z.B. die Tätigkeiten der Mitglieder des Vorstands, des Kassierers, der Bürokräfte, des Reinigungspersonals, des Platzwartes, des Aufsichtspersonals oder des Schiedsrichters im Amateurbereich. Eine Tätigkeit wird nebenberuflich ausgeübt, wenn sie – bezogen auf das Kalenderjahr – nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nimmt. Es können deshalb auch solche Personen nebenberuflich tätig sein, die im steuerrechtlichen Sinne keinen Hauptberuf ausüben, z.B. Hausfrauen, Vermieter, Studenten, Rentner oder Arbeitslose.

Der BFH hatte nun darüber zu entscheiden, ob von dieser Steuerbefreiung auch die nebenberufliche ehrenamtliche Tätigkeit als Aufsichtsrat einer kommunalen GmbH erfasst ist. Der Stpfl. war nebenberuflich Mitglied des Aufsichtsrats der Q GmbH. Er erhielt eine als Aufwandsentschädigung bezeichnete Zahlung i.H.v. 620 €. Die Q GmbH, deren Gesellschafter Kommunen sind, nimmt die kommunalen Pflichtaufgaben der Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung für die beteiligten Kommunen wahr. Die als Mehrheitsgesellschafterin beteiligte Stadt D wird in der Gesellschafterversammlung der Q GmbH vom Oberbürgermeister vertreten. Neben der Gesellschafterversammlung ist weiteres Organ der Q GmbH der Aufsichtsrat. Die Stadtverordnetenversammlung der Stadt D bestellte den Stpfl. durch Beschluss zum Mitglied des Aufsichtsrates der Q GmbH und entsandte ihn als ihren Vertreter in dieses Gremium. Die Höhe des Entgelts, das der Stpfl. für die Tätigkeit erhielt, richtete sich nach der gemeindlichen Satzung der Stadt D über die Entschädigung der Gemeindevertreter in rechtlich selbständigen Unternehmen der Stadt D. Die Zahlung an den Stpfl. erfolgte aus dem Vermögen der Q GmbH.

Der BFH bestätigt, dass die Vergütung für die Aufsichtsrats-tätigkeit grds. als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit einzustufen ist und unter die angeführte Steuerbefreiung fällt. Der Stpfl. hat seine Aufsichtsrats-tätigkeit im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgeübt. Eine Tätigkeit in diesem Sinne ist jedenfalls dann gegeben, wenn der Stpfl. nach außen für die juristische Person des öffentlichen Rechts auf Grund eines förmlichen Bestellungsakts als deren Vertreter auftritt. Die Stadt D bestellte den Stpfl. durch Beschluss zum Mitglied des Aufsichtsrates der Q GmbH und entsandte ihn als ihren Vertreter in dieses Gremium. Die gesetzlichen Regelungen zur Steuerbefreiung enthalten insbesondere keinen Katalog begünstigter Tätigkeiten, sodass die begünstigte ehrenamtlich unterstützte Tätigkeit nicht der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke dienen muss. Unmaßgeblich ist zudem, dass die Vergütung für diese Tätigkeit nicht von der entsendenden Stadt D erfolgte, sondern von der Q GmbH.

Hinweis:

Die Betriebsausgaben i.H.v. 225 €, die im Zusammenhang mit der Aufsichtsrats-tätigkeit angefallen waren (Fahrtkosten), konnten nicht geltend gemacht werden. Ein Abzug von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, die mit den steuerfreien Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, ist nur dann möglich, wenn die Einnahmen aus der Tätigkeit und gleichzeitig auch die jeweiligen Ausgaben den Freibetrag von 840 € übersteigen.

4 Heizförderung: seit 27.8.2024 erweiterter Anwendungsbereich

Beim Einbau einer klimafreundlichen Heizungsanlage oder beim Anschluss an ein Wärme- oder Gebäudenetz sind Investitionszuschüsse von der KfW erhältlich. Dies gilt sowohl für Wohn- als auch für Nichtwohngebäude. Seit dem 27.8.2024 ist die Antragstellung nun auch für die dritte und letzte noch offene Antragstellergruppe

geöffnet worden. Damit können jetzt auch Unternehmen, Eigentümerinnen und Eigentümer vermieteter Einfamilienhäuser sowie Wohneigentümergeinschaften (WEG) bei Maßnahmen am Sondereigentum die Heizungsförderung bei der KfW beantragen.

Die dritte Antragstellergruppe kann die Grundförderung von 30 % der förderfähigen Investitionskosten nutzen, plus 5 % Effizienz-Bonus für besonders effiziente Wärmepumpen (also insgesamt bis zu 35 % Förderung) oder einen Emissionsminderungszuschlag von pauschal 2 500 € für besonders effiziente Biomasse-Heizungen.

Bereits seit dem 27.2.2024 sind für selbstnutzende Eigentümerinnen und Eigentümer zusätzlich ein Klimageschwindigkeits- und ein Einkommens-Bonus und damit insgesamt bis zu 70 % Zuschuss erhältlich. Für Eigentümerinnen und Eigentümer von Mehrfamilienhäusern sowie WEG für Maßnahmen am Gemeinschaftseigentum ist die Antragsstellung seit 28.5.2024 möglich. Zudem steht auch ein neuer Ergänzungskredit zur Finanzierung zur Verfügung, ggf. auch mit Zinsvergünstigung aus Bundesmitteln.

Hinweis:

Die Antragstellung für die neue Heizungsförderung erfolgt über das Kundenportal „Meine KfW“ (meine.KfW.de).

5 Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen: Grundsätzlich noch kein Abzug bei Leistung einer Vorauszahlung

Bei der Einkommensteuer können 20 % der Aufwendungen für Handwerkerleistungen, also alle im eigenen Haushalt getätigten Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, höchstens aber 1 200 € p.a. als Steuerermäßigung geltend gemacht werden. Für die Steuerermäßigung werden nur der Lohnanteil sowie Maschinen- und Fahrtkosten, nicht dagegen der Materialanteil, berücksichtigt. Auch muss zwingend eine Rechnung über die Leistungen vorliegen und die Zahlung muss durch Überweisung erfolgen.

Das FG Düsseldorf hat nun mit Urteil vom 18.7.2024 (Az. 14 K 1966/23 E) entschieden, dass grundsätzlich noch kein Abzug bei Leistung einer Vorauszahlung möglich ist. Im Streitfall ging es um die Erneuerung der Heizungsanlage und Lieferung und Montage der Sanitäranlage. Die Handwerkerleistungen wurden im Januar 2023 durchgeführt. Im November 2022 leistete der Stpfl. Vorauszahlungen an den Handwerker, welche sich auf die anfallenden Lohnaufwendungen beziehen sollten. Den Vorauszahlungen lagen keine Abschlagsrechnungen des Handwerkers zu Grunde, sondern der Stpfl. hatte diese selbst ermittelt und dem Handwerker per Mail angekündigt. Diese Vorauszahlungen wurden in 2023 in der Endabrechnung verrechnet. Der Stpfl. beantragte in 2022 die Steuerermäßigung für diese Vorauszahlungen.

Das FG bestätigt nun die Ansicht des Finanzamtes, dass insoweit (noch) keine Steuerermäßigung zu gewähren ist. Zum einen lag vorliegend für die geleisteten Vorauszahlungen keine Rechnung des Handwerkers vor. Eine Berücksichtigung der streitgegenständlichen Aufwendungen schied zudem auch deshalb aus, weil keine Aufwendungen „für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen“ getätigt wurden. Handwerkerleistungen wurden im Streitjahr nicht erbracht. Die Steuerermäßigung setzt somit regelmäßig voraus, dass die den Aufwendungen zugrundeliegenden Leistungen auch tatsächlich erbracht worden sind.

Hinweis:

Das FG führt aus, dass Konstellationen denkbar seien, in denen Voraus- bzw. Anzahlungen vor Leistungserbringung im Veranlagungszeitraum der Zahlung anerkannt werden können. Dies bedingt allerdings, dass solche Zahlungsmodalitäten marktüblich und/oder (sonst) sachlich begründet sind, zumindest aber, dass sie seitens des Handwerksbetriebes angefor-

dert wurden. Eine Anzahlung ohne jegliche Aufforderung des Leistungserbringers, mithin letztlich „ins Blaue hinein“, sei weder als marktüblich noch als sonst sachlich begründet anzusehen und kann daher nicht berücksichtigt werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

6 Feier des Arbeitgebers anlässlich einer Arbeitnehmer-Verabschiedung

Das Niedersächsische FG hat mit Urteil vom 23.4.2024 (Az. 8 K 66/22) entschieden, dass wenn der Arbeitgeber anlässlich der Verabschiedung eines Arbeitnehmers einen Empfang veranstaltet, entgegen der Ansicht der FinVerw auch bei Überschreiten der Freigrenze von 110 € unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls zu entscheiden ist, ob es sich um ein Fest des Arbeitgebers (betriebliche Veranstaltung) oder um ein privates Fest des Arbeitnehmers handelt. Liegt ein Fest des Arbeitgebers vor, wird dagegen nach Ansicht der FinVerw ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil in Bezug auf die privaten Gäste ausgelöst, wenn die Kosten je Teilnehmer 110 € übersteigen.

Im Streitfall veranstaltete ein Kreditinstitut anlässlich der Pensionierung seines Vorstandsvorsitzenden nebst Vorstellung des Nachfolgers in den Geschäftsräumen der Unternehmenszentrale eine Feier, deren Kosten teilnehmerbezogen die Freigrenze von 110 € überschritten. Nach einer vom Kreditinstitut aufgestellten Liste waren ca. 300 Personen geladen, und zwar gegenwärtige und frühere Vorstandsmitglieder, ausgewählte Mitarbeiter, der Verwaltungsrat, Angehörige des öffentlichen Lebens, Repräsentanten bedeutender Unternehmen und Institutionen aus der Region, Vertreter von Banken und Sparkassen, Kammern, kultureller Einrichtungen sowie Pressevertreter. Das Niedersächsische FG kommt zu dem Schluss, dass in diesem Fall nach Art und Zuschnitt der Veranstaltung davon auszugehen ist, dass es sich um eine dominant im eigenbetrieblichen Interesse durchgeführte Veranstaltung handelte und die Aufwendungen nicht zu Arbeitslohn führten.

Grundsätzlich gilt, dass die Zuwendung von Arbeitslohn nur dann anzunehmen ist, wenn der Arbeitnehmer für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft eine objektive Bereicherung erfährt. Eine objektive Bereicherung des Arbeitnehmers ist jedoch dann nicht gegeben, wenn die Bewirtung der Gäste anlässlich eines Festes des Arbeitgebers erfolgt. Ob ein Empfang, den ein Arbeitgeber beispielsweise anlässlich eines besonderen Ereignisses eines seiner Mitarbeiter ausrichtet, als Fest des Arbeitgebers oder als das des Arbeitnehmers erscheint, ist unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden.

Merkmal für ein Fest des Arbeitgebers (und damit kein Arbeitslohn) können sein, wenn der Arbeitgeber als Gastgeber auftritt, dieser die Gästeliste bestimmt und vorrangig Geschäftspartner des Arbeitgebers, Angehörige des öffentlichen Lebens sowie der Presse, Verbandsfunktionäre sowie Mitarbeiter des Arbeitgebers eingeladen werden und nicht private Freunde und Bekannte des Arbeitnehmers. Auch ist zu berücksichtigen, ob das Fest den Charakter einer privaten Feier aufweise oder ob das nicht der Fall sei.

Dem folgt im Grundsatz auch die FinVerw. Diese bestimmt aber, dass auch bei einem Fest des Arbeitgebers Arbeitslohn vorliegt im Hinblick auf die anteiligen Aufwendungen des Arbeitgebers, die auf den Arbeitnehmer selbst, seine Familienangehörigen sowie private Gäste des Arbeitnehmers entfallen, wenn diese Aufwendungen mehr als 110 € je teilnehmender Person ausmachen. Diese pauschalierende Abgrenzung lehnt das FG ab.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun unter dem Az. VI R 18/24 beim BFH die Revision anhängig, so dass im Einzelfall abzuwägen ist, wie solche Aufwendungen lohnsteuerlich zu würdigen sind.

7 Bundeskabinett beschließt Neuregelungen zur Umsetzung rentenpolitischer Maßnahmen der Wachstumsinitiative

Im Rahmen der Wachstumsinitiative der Bundesregierung soll die längere Erwerbsarbeit von Arbeitnehmern gefördert werden, um so die Arbeitsleistung der Volkswirtschaft insgesamt zu steigern. Dabei soll das gesetzliche Renteneintrittsalter unangetastet bleiben, jedoch punktuelle Anreize zu einer Weiterarbeit auch nach Erreichen des gesetzlichen Renteneintrittsalters gesetzt werden. Das Bundeskabinett hat am 4.9.2024 diese rentenpolitischen Maßnahmen beschlossen, so dass diese im Gesetzgebungsverfahren umgesetzt werden können. Vorgesehen sind folgende Änderungen:

- **Vorbeschäftigungsverbot soll entfallen:** Es soll erleichtert werden, nach dem Erreichen des Rentenalters einen befristeten Arbeitsvertrag mit dem bisherigen Arbeitgeber zu schließen. Anders als nach aktuellem Recht soll ein sachgrundlos befristeter Arbeitsvertrag mit dem bisherigen Arbeitgeber möglich sein, auch wenn bereits in der Vergangenheit ein befristetes Arbeitsverhältnis mit demselben Arbeitgeber bestand.
- **Möglichkeit der Auszahlung der Arbeitgeberanteile:** Arbeitgeber sollen zukünftig anstelle der Arbeitgeberbeiträge zur Arbeitsförderung und Rentenversicherung, die für versicherungsfreie Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer im Rentenalter zu entrichten sind, diese Beträge zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn auszahlen können. Damit soll für diese Personen ein finanzieller Anreiz geschaffen werden, eine mehr als geringfügige Erwerbstätigkeit (weiter) auszuüben. Das entspricht bei den aktuellen Beitragssätzen einer Entgelterhöhung von 10,6 %.

Nach aktuellem Recht sind die Arbeitgeberanteile zur Rentenversicherung und zur Arbeitslosenversicherung auch bei solchen Personen abzuführen, ohne dass hierdurch Leistungsansprüche für die beschäftigte Person entstehen. Allerdings können entsprechende Rentnerinnen und Rentner auf ihre Rentenversicherungsfreiheit verzichten und ebenfalls weiter den Arbeitnehmeranteil zur Rentenversicherung entrichten. Dadurch erlangen sie eine Steigerung der Rente ab dem 1.7. des Folgejahres.

- **Rentenaufschubprämie:** Bei Aufschieben des Renteneintritts über die Regelaltersgrenze hinaus und nach Weiterarbeit im Rahmen einer versicherungspflichtigen Beschäftigung (also kein Mini-Job) können Versicherte zukünftig anstelle der monatlichen Zuschläge eine Einmalzahlung – die Rentenaufschubprämie – in Anspruch nehmen.

Die sich dann ergebende monatliche Rente wird bei Beantragung der Rentenaufschubprämie mit der Anzahl der Kalendermonate multipliziert, die die Rente später in Anspruch genommen wird, und einmalig bei Rentenbeginn ausbezahlt. Diese Inanspruchnahme soll auf einen Zeitraum der späteren Renteninanspruchnahme von maximal 36 Monaten begrenzt sein. Wird also z.B. mit einem um 30 Monate hinaus geschobenen Renteneintritt eine Rente von 1 500 € erwartet, so kann sich die Person eine Rentenaufschubprämie von $1\,500\text{ €} \cdot 30\text{ Monate} = 45\,000\text{ €}$ auszahlen lassen. Alternativ kann – wie nach bisherigem Recht – auf Grund des Rentenaufschubs eine dauerhafte Rentensteigerung von in diesem Fall $30\text{ Monate} \cdot 0,5\text{ Prozentpunkte/Monat} = 15\%$ gewählt werden.

- **Höhere Hinzuverdienstgrenze bei Hinterbliebenenrente:** Auch für Hinterbliebene soll es stärkere Anreize geben, eine Beschäftigung aufzunehmen oder weiter zu arbeiten: Erwerbseinkommen und kurzfristiges Erwerbseinkommen (wie Sozialhilfe oder Bürgergeld) sollen bis zu einem Sockelbetrag von aktuell 538 €/Monat von der Einkommensanrechnung auf Renten wegen Todes ausgenommen werden.

Handlungsempfehlung:

Die finanziellen Auswirkungen sind im Einzelfall sorgfältig zu prüfen. Abzuwarten bleibt auch die genaue Ausgestaltung der erstmaligen Anwendung dieser Änderungen.

Für Unternehmer und Freiberufler

8 **Geplant: Sonderabschreibung für vollelektrische und emissionsfreie Fahrzeuge**

Die Bundesregierung hat am 4.9.2024 beschlossen, das Steuerfortentwicklungsgesetz u.a. um eine Sonderabschreibung für vollelektrische und emissionsfreie Fahrzeuge zu ergänzen. Damit soll ein Aspekt der sog. Wachstumsinitiative umgesetzt werden und die Autoindustrie und ihre Beschäftigten bei dem Umstieg auf die E-Mobilität unterstützt werden. Gefördert werden sollen betriebliche Fahrzeuge und Arbeitnehmern zur Verfügung gestellte Firmenwagen.

Vorgesehen ist Folgendes:

- Für neu zugelassene, rein elektrische und emissionsfreie Fahrzeuge sollen Unternehmen die Investitionskosten schneller steuerlich geltend machen können. Dazu wird eine neue Sonderabschreibung eingeführt. Über einen Zeitraum von sechs Jahren können die Anschaffungskosten wie folgt von der Steuer abgeschrieben werden:
 - im ersten Jahr: Abschreibung i.H.v. 40 %,
 - im zweiten Jahr: Abschreibung i.H.v. 24 %,
 - im dritten Jahr: Abschreibung i.H.v. 14 %,
 - im vierten Jahr: Abschreibung i.H.v. 9 %,
 - im fünften Jahr: Abschreibung i.H.v. 7 %,
 - im sechsten Jahr: Abschreibung i.H.v. 6 %.

Die Regelung soll befristet für Anschaffungen im Zeitraum von Juli 2024 bis Dezember 2028 gelten.

- Zusätzlich soll die Dienstwagenbesteuerung für Elektro-Fahrzeuge erweitert werden. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die einen Elektro-Firmenwagen auch privat nutzen, versteuern diesen Vorteil vergünstigt. In diesem Fall wird der geldwerte Vorteil mit monatlich lediglich 0,25 % des Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung (Regelfall: 1 %) angesetzt. Dies gilt bislang nur, wenn der Bruttolistenpreis maximal 70 000 € beträgt. Dieser Betrag soll nun auf 95 000 € angehoben werden. Die neue Höchstgrenze soll für Firmenwagen gelten, die ab Juli 2024 angeschafft werden bzw. wurden. Entsprechendes gilt für die Privatnutzung eines betrieblichen Fahrzeugs durch den Unternehmer.

Hinweis:

Diese Änderung soll innerhalb des parlamentarischen Verfahrens in das Steuerfortentwicklungsgesetz eingebracht werden. Insoweit muss der Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens noch abgewartet werden.

9 **Künstlersozialabgabe: Beitragssatz bleibt auch in 2025 konstant**

Der Beitragssatz zur Künstlersozialabgabe bleibt auch in 2025 bei 5,0 %.

Zum Hintergrund: Das Künstlersozialversicherungsgesetz bietet selbständigen Künstlern und Publizisten sozialen Schutz in der Renten-, Kranken- und Pflegeversicherung. Wie Arbeitnehmer zahlen die Künstler und Publizisten nur etwa die Hälfte der Versicherungsbeiträge; die andere Beitragshälfte trägt die Künstlersozialkasse. Die für die Finanzierung erforderlichen Mittel werden aus einem Zuschuss des Bundes und aus einer Künstlersozialabgabe der Unternehmen finanziert, die künstlerische und publizistische Leistungen in Anspruch nehmen und verwerten.

Nehmen Unternehmen künstlerische oder publizistische Leistungen in Anspruch (Verwerter), so ist im Ergebnis stets eine Sozialabgabe zu zahlen:

- für angestellte Künstler/Publizisten ist nach den üblichen Regeln der Gesamtsozialversicherungsbeitrag an die zuständige Einzugsstelle abzuführen und
- für selbständige Künstler/Publizisten ist die Künstlersozialabgabe an die Künstlersozialkasse zu zahlen.

Bemessungsgrundlage der Künstlersozialabgabe sind alle in einem Kalenderjahr an selbständige Künstler und Publizisten gezahlten Entgelte.

Abgabepflichtig sind zum einen Unternehmen aus Branchen, die üblicherweise künstlerische oder publizistische Leistungen am Markt fördern, wie z.B. Verlage, Theater, Orchester, Chöre, Galerien, Kunsthändler, Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit für Dritte und Aus- und Fortbildungseinrichtungen für künstlerische und publizistische Tätigkeiten (z.B. auch für Kinder oder Laien).

Daneben sind aber auch alle Unternehmen abgabepflichtig, die sich selbst oder eigene Produkte bewerben oder Öffentlichkeitsarbeit betreiben und in diesem Zusammenhang Entgelte für freischaffende künstlerische oder publizistische Leistungen mit einer Gesamtsumme über 450 € im Kalenderjahr zahlen.

Handlungsempfehlung:

Nehmen Unternehmer solche Leistungen in Anspruch, die der Künstlersozialversicherung unterliegen, so besteht eine Meldepflicht. Die Meldung ist an die Künstlersozialkasse zu richten.

10 **Unentgeltliche Betriebsübertragung: Betriebsübergeber kann ggf. nachträgliche Betriebsausgaben geltend machen**

Insbesondere die Übergabe eines Betriebes an die nächste Familiengeneration erfolgt vielfach unentgeltlich. Ertragsteuern fallen bei solchen unentgeltlichen Übertragungen nicht an, da vom Betriebsübernehmer die Buchwerte fortzuführen sind, stille Reserven, wie etwa ein Firmenwert, sind somit nicht aufzudecken. Eine etwaige Schenkungsteuer kann zudem beim Übergang von Betriebsvermögen vielfach auf Grund der steuerlichen Privilegierung vermieden werden.

Insoweit hat der BFH nun mit Entscheidung vom 6.5.2024 (Az. III R 7/22) wichtige Detailfragen geklärt. Zur unentgeltlichen Betriebsübertragung stellt der BFH fest, dass

- die Übertragung eines Betriebs unter Familienangehörigen auch dann unentgeltlich sein kann, wenn der Erwerber sämtliche Betriebsschulden übernimmt und das Eigenkapital im Zeitpunkt der Übertragung negativ ist.
- Der Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs gilt im Fall der unentgeltlichen Betriebsübertragung auch für den Rechtsnachfolger, so dass unrichtige Bilanzansätze, die in die nicht mehr änderbare letzte Veranlagung des Rechtsvorgängers (Betriebsübergeber) mit Auswirkungen auf dessen Gewinn oder Verlust

Eingang gefunden haben, gegebenenfalls beim Betriebsübernehmer ergebniswirksam zu korrigieren sind.

- Trotz des Grundsatzes des formellen Bilanzzusammenhangs können im Anschluss an eine unentgeltliche Betriebsübertragung nachträgliche Betriebsausgaben des Betriebsübergebers vorliegen, wenn dieser Aufwendungen trägt, die im Zusammenhang mit seiner früheren Betriebsführung stehen.

Abzugsgrenzen ist zunächst die unentgeltliche Betriebsübertragung von einer entgeltlichen Betriebsübertragung. Eine unentgeltliche Betriebsübertragung im ertragsteuerlichen Sinne ist nicht immer schon dann gegeben, wenn keine Gegenleistung festzustellen ist, sondern setzt voraus, dass der Übertragende beabsichtigt, den Übernehmer im Sinne einer Schenkung zu bereichern. Die Übernahme von Verbindlichkeiten allein führt noch nicht zur Entgeltlichkeit. Eine Betriebsübertragung unter Familienangehörigen kann daher unentgeltlich sein, wenn der Erwerber neben den Aktiva des Betriebs die regelmäßig ebenfalls vorhandenen Passiva des Betriebs (Betriebsschulden) übernimmt. Dies gilt selbst dann, wenn das Eigenkapital im Zeitpunkt der Übertragung negativ ist. Bei einer Betriebsübertragung innerhalb der Familie besteht zumindest eine (widerlegbare) Vermutung, dass die beiderseitigen Leistungen nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind und ein voll unentgeltlicher, mindestens aber ein teilweise unentgeltlicher Vorgang vorliegt.

Aber auch bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs gilt der Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs für den Rechtsnachfolger. Dieser Grundsatz besagt, dass etwaige Bilanzierungsfehler, die in der fehlerhaften Bilanz nicht mehr korrigierbar sind, in der ersten, verfahrensrechtlich noch offenen Bilanz korrigiert werden müssen. Im Falle der unentgeltlichen Betriebsübertragung gilt insoweit, dass unrichtige Bilanzansätze, die in die bereits bestandskräftige und nicht mehr änderbare letzte Veranlagung des Rechtsvorgängers mit Auswirkungen auf dessen Gewinn oder Verlust Eingang gefunden haben, in der Bilanz des Rechtsnachfolgers ergebniswirksam zu korrigieren sind. Im Streitfall waren Verbindlichkeiten/Verbindlichkeitsrückstellungen nicht passiviert, was in der ersten noch offenen Bilanz des Rechtsnachfolgers nachzuholen war.

Soweit der Betriebsübergeber aber selbst nach Betriebsübergabe noch betriebliche Verbindlichkeiten zu begleichen hatte, die bislang nicht bilanziert waren, liegen bei diesem nachträgliche Betriebsausgaben vor. Nachträgliche, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betreffende Betriebsausgaben sind alle nach der Beendigung der gewerblichen Tätigkeit erbrachten Aufwendungen, die durch die frühere gewerbliche Einkünfteerzielung oder durch die Erzielung nachträglicher gewerblicher Betriebseinnahmen veranlasst sind, soweit sie nicht zu einer rückwirkenden Änderung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns führen. Auch im Anschluss an eine unentgeltliche Betriebsübertragung können nachträgliche Betriebsausgaben entstehen, wenn der Betriebsübergeber Aufwendungen trägt, die mit der früheren Betriebsführung im Zusammenhang stehen.

Hinweis:

Insbesondere die Aussagen des Gerichts zur Angrenzung der unentgeltlichen Betriebsübertragung zeigen den großen Anwendungsbereich in der Praxis auf. Im Einzelfall sollten solche Übertragungen allerdings stets unter Hinzuziehung steuerlichen Rats im Hinblick auf mögliche ertragsteuerliche und auch schenkungsteuerliche Folgen geprüft werden.

11 Ertragsteuerliche Erfassung der Tätigkeit von über soziale Plattformen aktiven Influencern

Die FinVerw hat mit Erlass des FinMin Schleswig-Holstein vom 2.7.2024 (Az. VI 3010-S 2240-190) zur ertragsteuerlichen Behandlung von „digital agierenden Stpfl. (Influencern)“ Stellung genommen. Bei diesen Tätigkeiten werden insbeson-

dere Einnahmen als Werbepartner oder aus Provisionen erzielt. Im Folgenden stellen wir die wichtigsten Aspekte dar, damit in der Praxis bestehender Handlungsbedarf erkannt werden kann.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist die Kenntnis der ertragsteuerlichen Folgen solcher Tätigkeiten von Bedeutung, da vielfach steuerliche Pflichten begründet werden, denen der Stpfl. nachkommen muss. An dieser Stelle werden nicht aufgegriffen die umsatzsteuerlichen Aspekte einer solchen Tätigkeit. In der Praxis sind auch diese zu beachten.

Einkunftsart:

Aus ertragsteuerlicher Sicht ist im ersten Schritt die Einkunftsart zu bestimmen. Dies hat insbesondere deshalb Bedeutung, weil gewerbliche Einkünfte auch der Gewerbesteuer unterliegen. Ausgangspunkt bei der Bestimmung der Einkunftsart ist eine Analyse des individuellen Falls hinsichtlich der ausgeübten Tätigkeit. Es ist die Frage zu beantworten, welche Einnahmen erzielt werden, welche Vorbildung für die Tätigkeit erforderlich ist und der ausführende Stpfl. hat und wie eng die Verknüpfung der inhaltlichen Tätigkeit z.B. mit der Erzielung von Werbeeinnahmen ist. Auf Grund der Vielzahl an Ausgestaltungsformen muss stets der konkrete Fall beurteilt werden, jedoch können folgende Grundsätze herausgestellt werden:

- Eine gewerbliche Tätigkeit liegt vor, soweit nicht ausnahmsweise eine selbständige Arbeit gegeben ist. Regelmäßig liegen hinsichtlich der Werbeeinnahmen Einnahmen aus Gewerbebetrieb vor. Dies gilt auch, wenn die Tätigkeit ansonsten keinen gewerblichen Charakter hat.
- Der Handel mit eigenen Produkten wie z.B. Kleidung, Schmuck oder Kosmetikprodukten stellt einen typischen Gewerbebetrieb dar.
- Bei der Tätigkeit als Berater muss geprüft werden, ob der Influencer auf Grund seiner Ausbildung eine als Katalogberuf gekennzeichnete freiberufliche Tätigkeit mit seiner Tätigkeit ausübt oder eine vergleichbare Qualifikation vorweist. Wird rein über die eigenen Erfahrungen berichtet, so reicht dies nicht aus, um eine freiberufliche Tätigkeit anzunehmen, sondern es liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor. Nutzt dagegen z.B. eine Rechtsanwältin die sozialen Medien, um z.B. Verbraucher oder Mieter über ihre Rechte zu informieren, so liegt eine freiberufliche Tätigkeit vor. In diesem Zusammenhang erzielte Werbeeinnahmen stellen allerdings gewerbliche Einkünfte dar.
- Wird der Influencer im Rahmen der Produktplatzierung tätig, indem er die positiven Eigenschaften des Produktes hervorhebt, liegt keine künstlerische Tätigkeit vor. Die Werbetätigkeit bietet regelmäßig einen zu geringen Spielraum für die Entfaltung einer eigenen schöpferischen Leistung von künstlerischem Rang.
- Eine schriftstellerische Tätigkeit liegt z.B. bei einem Travel-Influencer nur dann vor, wenn die Reiseberichte objektiv und kritisch erfolgen. Hiervon kann nicht ausgegangen werden, wenn dieser für einen Auftraggeber im Rahmen einer Vertrauenswerbung tätig wird, z.B. wenn Reise- oder Übernachtungskosten übernommen werden. Wenn ein Reise-Blog als Plattform genutzt wird, um auf dieser Werbung zu schalten und hieraus Einnahmen zu generieren, liegen insoweit gewerbliche Einkünfte vor.

Hinweis:

Steuerlich relevant ist eine solche Tätigkeit stets nur dann, wenn eine Einkünfteerzielungsabsicht besteht, wenn also über die Gesamtdauer der Tätigkeit ein Überschuss der Einnahmen über die Betriebsausgaben angestrebt wird. Gerade in der Anfangszeit einer Tätigkeit kann dies fraglich sein, so dass insoweit die Einkünfteerzielungsabsicht im Zweifel anhand eines Businessplans darzulegen ist. Besteht keine Einkünfteerzielungsabsicht, so sind die erzielten Einnahmen steuerlich nicht zu berücksichtigen, es können dann aber auch keine Betriebsausgaben steuerlich geltend gemacht werden.

Einkünfteermittlung:

In der steuerlichen Gewinnermittlung sind den Betriebseinnahmen die Betriebsausgaben gegenüber zu stellen. Hinsichtlich der Betriebseinnahmen ist insbesondere auf folgende Positionen hinzuweisen:

- Durch das Hinterlegen von Links zu kommerziellen (wie z.B. Verkaufsplattformen) und nichtkommerziellen Anbietern auf der eigenen Webseite oder in Videobeiträgen erhalten Influencer regelmäßige Umsatzbeteiligungen, die als Betriebseinnahme zu erfassen sind.
- Oftmals erhalten Influencer von anderen Unternehmen zu bewerbende Produkte oder Dienstleistungen. Hierbei handelt es sich nicht um Geschenke, sondern um ein Entgelt für die Tätigkeit des Bewerbers. Hinsichtlich der überlassenen Produkte ist danach zu differenzieren, ob diese behalten werden dürfen oder ob sie an den Auftraggeber zurückgegeben werden müssen bzw. sich bei der Arbeit verbrauchen.
- Bei den Dienstleistungen oder Produkten, die der Influencer behalten darf, handelt es sich um Einnahmen in Geldeswert, die als Betriebseinnahme mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind.

Zu den Betriebsausgaben gilt insbesondere Folgendes:

- Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Typische Betriebsausgaben können Kosten für die Ausstattung eines Büros, Reisekosten, Miet- und Leasingkosten oder auch Lizenzgebühren sein.
- Aufwendungen für Ernährung, Kleidung und Gesunderhaltung fallen grds. unter das Abzugsverbot für Kosten, die die private Lebensführung berühren.
- Die Kosten für den Erwerb einer Internet-Domain sind als immaterielles Wirtschaftsgut zu aktivieren. Regelmäßig sind insoweit aber keine Abschreibungen vorzunehmen, da es sich um ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut handelt.
- Reisekosten für ausschließlich betrieblich veranlasste Reisen (z.B. Messebesuche, Kundentermine) sind als Betriebsausgaben abziehbar. Sind Aufwendungen für eine Reise sowohl betrieblich als auch privat veranlasst und sind die Aufwendungen anhand objektiver Kriterien (z.B. Zeitanteile) aufteilbar, kann der betrieblich veranlasste Teil der Reisekosten als Betriebsausgabe berücksichtigt werden.
- Aufwendungen für bürgerliche Kleidung sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig und zwar auch dann nicht, wenn sie ausschließlich bei der Berufsausübung getragen werden.

Von besonderer Bedeutung kann hinsichtlich der Reichweite der Tätigkeit der Name der Person sein. Als Kriterien für die Werthaltigkeit einer solchen Position können hierbei die Reichweite des Influencers (Anzahl der Follower) und auch die Zusammensetzung des Gewinns (Zahlung für Affiliate-Links, Dienstleistungen, eigene Produkte, geschaltete Werbung oder auch direkte Zahlungen für die Verwendung des Namens) herangezogen werden. Steuerlich ist nun insoweit zu differenzieren:

- Der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts einer natürlichen Person stellt nach der Rechtsprechung des BFH ertragsteuerrechtlich ein immaterielles Wirtschaftsgut dar, das eingelegt werden kann. Ein insoweit eingelegter Wert kann dann über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Dabei kann die Nutzungsdauer regelmäßig mit zehn Jahren angesetzt werden.
- Von dem eingelegten Wirtschaftsgut ist das im Betrieb des Influencers geschaffene immaterielle Wirtschaftsgut, das weder einlagefähig noch abschreibbar ist, zu unterscheiden.

Insoweit ist im Einzelfall zu prüfen, ob bei Aufnahme der (gewerblichen) Tätigkeit ein solcher Wert besteht und eingelegt wird. Ein bloßes „Influencer“-Profil zusammen mit den „Followern“ stellt allerdings noch kein (selbständiges) Wirtschaftsgut im steuerlichen Sinne dar.

Handlungsempfehlung:

In solchen Fällen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden, weil eine Beurteilung eine genaue Analyse des Einzelfalles erfordert.

12 Von Ärzten in Corona-Testzentren durchgeführte Abstriche sind freiberufliche Tätigkeiten

Das FG Köln hatte darüber zu entscheiden, ob die Stpfl. im Jahr 2020 im Rahmen des von ihr betriebenen Abstrich-/Testzentrums für den Erregernachweis des Coronavirus Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit oder solche aus Gewerbebetrieb erzielte. Letzteres würde bedeuten, dass die Einkünfte auch der Gewerbesteuer unterliegen. Die Stpfl. betrieb im Streitjahr in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) in Z ein Abstrich-/Testzentrum (Testzentrum) für den Erregernachweis des Coronavirus. Mittelbare bzw. unmittelbare Gesellschafter der Stpfl. waren ausschließlich niedergelassene Allgemeinmediziner sowie eine niedergelassene Fachärztin für Laboratoriumsmedizin. Der Betrieb des Testzentrums erfolgte außerhalb der originären Praxisräumlichkeiten der Gesellschafter. Die beteiligten Ärzte nahmen die Abstriche im Testzentrum selbst vor. Erforderliche Laborleistungen wurden ausgelagert. Das Testzentrum wurde auf Wunsch des Gesundheitsamtes des Kreises Z in Betrieb genommen, um das Infektionsgeschehen in den Arztpraxen positiv zu beeinflussen, da erkrankte Personen durch die beteiligten Ärzte im Freien getestet werden konnten und nicht mehr die Arztpraxen aufsuchen mussten. Das Abstrichzentrum war zulassungsrechtlich eine Zweigstelle der Praxen der Gesellschafter. Die Leistungen wurden gegenüber der Kassenärztlichen Vereinigung Nordrhein abgerechnet. Aus dem Betrieb des Testzentrums erklärte die Stpfl. für das Streitjahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Das Finanzamt stufte die Tätigkeit dagegen nach einer durchgeführten Betriebsprüfung als gewerbliche Tätigkeit ein. Freiberuflich sei diese Tätigkeit nur, wenn medizinisch freiberufliche tätige Personen diese Testung in ihren Praxisräumen durchführten, in denen sie auch sonst ihrer freiberuflichen Tätigkeit nachgingen. Sofern die Testung außerhalb des originären Praxisbetriebes durchgeführt werde, betätigten sie sich nicht mehr freiberuflich, sondern gewerblich. Auch handele es sich insgesamt um eine Tätigkeit, die von der jeweiligen originären Arzttätigkeit der Beteiligten losgelöst sei. Es habe sich um eine davon unabhängige Tätigkeit gehandelt, für deren Ausübung auch keine berufliche Qualifikation erforderlich sei. Auch für die zusätzlichen Serviceleistungen, wie z.B. die telefonische Mitteilung der Testergebnisse oder eine Beratung hinsichtlich der geltenden Quarantäneregulungen, sei keine berufliche Qualifikation erforderlich.

Das FG Köln bestätigt nun aber mit Urteil v. 24.4.2024 (Az. 3 K 910/23), dass eine freiberufliche Tätigkeit ausgeübt wurde. Im Streitfall handele es sich bei der von den Gesellschaftern der Stpfl. als approbierte Ärzte durchgeführten Corona-Tests im Wege des Nasen- und/oder Rachenabstrichs um eine diagnostische Vorfeldmaßnahme, die als berufstypische Maßnahme im weitesten Sinne der Feststellung einer Erkrankung diene und damit der heilkundlichen Tätigkeit eines Arztes entspreche. Dies gelte ungeachtet der Tatsache, dass es sich vorliegend um eine relativ einfache Hilfstätigkeit handelt. Dies sei aber nicht untypisch für eine ärztliche Tätigkeit, denn im Umfeld der ärztlichen Tätigkeit gebe es eine Fülle von Hilfstätigkeiten, wie z.B. das Messen des Blutdrucks und von Fieber, das Anlegen von Verbänden und dergleichen, die nicht nur von Ärzten und von medizinisch geschultem Personal wie Krankenschwestern oder Arzthelferinnen erbracht werden können, sondern auch vom Patienten selbst, mit zumeist gleichem Erfolg.

Auch folgt das FG nicht der Ansicht des Finanzamtes, dass zusätzliche Serviceleistungen der Stpfl. wie die telefonische Mitteilung des Testergebnisses oder die Beratung hinsichtlich Quarantäneregelungen – unabhängig wie umfangreich solche Leistungen gewesen sein mögen – insoweit keine Bedeutung haben. In Verbindung mit dem durch die Stpfl. dargestellten Hygienekonzept und der Angabe, es seien sowohl bei der Testung als auch bei der Mitteilung des Testergebnisses auch medizinische Fragen erörtert worden, werde hier vielmehr ein Gesamtpaket von Leistungen der Stpfl. erkennbar, die einen eindeutigen Bezug zu den berufstypischen ärztlichen Leistungen aufweisen.

Weiterhin bringt das FG vor, dass wenn man die Ausgangssituation des Streitjahres 2020 hinzunimmt, also den Beginn der Corona-Pandemie in Deutschland, als die durch das Coronavirus verursachte konkrete pandemische Gefährdungslage überhaupt noch nicht überschaubar war und die Vornahme von Abstrichen für PCR-Tests noch den einzigen Weg darstellte, um individuelle Infektionen zu erkennen und die gesellschaftliche Ausbreitung des Virus zu messen, so werde erkennbar, dass nach der allgemeinen Verkehrsanschauung das von approbierten Ärzten betriebene Abstrich- und Testzentrum als Teil einer originären ärztlichen Betätigung im Bereich der Diagnostik anzusehen gewesen ist. Dies umso mehr, als sowohl das örtliche Gesundheitsamt als auch die örtlichen Arztpraxen das von der Stpfl. betriebene, ausgelagerte Testzentrum als wichtige Maßnahme ansahen, zur Vermeidung einer weiteren Ausbreitung des Coronavirus potenziell infizierte Personen außerhalb der Arztpraxen testen zu lassen.

Hinweis:

Das FG hat wegen grundsätzlicher Bedeutung dieser Frage die Revision zugelassen. Abzuwarten bleibt nun, ob gegen dieses Urteil Revision beim BFH eingelegt wird.

Im Streitfall konnte offen bleiben, ob dies auch für spätere Jahre der Pandemie so gilt. Es ging nur um das Streitjahr 2020.

13 Erbschaftsteuerliche Begünstigung bei Erbauseinandersetzung

Bei der Erbschaftsteuer können Begünstigungen in Anspruch genommen werden für die Übertragung von Betriebsvermögen, für vermieteten Wohnraum und für das selbstgenutzte Familienheim. Im Einzelnen sind insoweit verschiedene Bedingungen zu erfüllen. In der Praxis ist vielfach die Situation so, dass Kinder zu Gesamterben eingesetzt werden. Sind z.B. zwei Kinder als Erben eingesetzt, so erben diese das Vermögen insgesamt in Erbengemeinschaft. Dem folgt dann vielfach aber eine Teilung des Nachlasses im Rahmen einer Erbauseinandersetzung. Das heißt die Erbengemeinschaft einigt sich darauf, wer welche Vermögenspositionen in Alleineigentum übernimmt. Erbschaftsteuerlich kann die entsprechende Steuerbegünstigung in einer solchen Konstellation – unter Einhaltung bestimmter Regeln – von dem Erben in Anspruch genommen werden, der im Rahmen der Erbauseinandersetzung das jeweilige Vermögen übernimmt.

Die FinVerw geht bislang davon aus, dass eine solche Übernahme der Steuerbegünstigungen an den die Vermögenswerte im Rahmen der Teilung des Nachlasses letztlich übernehmenden Erben nur dann möglich ist, wenn die Teilung des Nachlasses innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall erfolgt. Diese enge zeitliche Befristung hat der BFH nun mit Entscheidung vom 15.5.2024 (Az. II R 12/21) abgelehnt. Das Gesetz enthält keine zeitliche Frist für die Erbauseinandersetzung. Im Urteilsfall erfolgte die Erbauseinandersetzung etwa drei Jahre nach dem Erbfall.

Entscheidend ist allerdings, dass die Übertragung auf die einzelnen Personen im Rahmen der Teilung des Nachlasses erfolgt. Nicht mehr begünstigt ist der Fall, dass zunächst der Nachlass willentlich ungeteilt in Form der Erbengemeinschaft fortgeführt wird und später eine Aufteilung auf die einzelnen Personen der Erbengemeinschaft erfolgt.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass in solchen Vorgängen erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten bestehen. Insbesondere ermöglicht der BFH nun, dass die Erbauseinandersetzung sorgfältig vorbereitet wird und die hierfür benötigte Zeit genommen wird. Solche Vorgänge sollten allerdings stets unter Hinzuziehung steuerlichen Rats umgesetzt werden, da im Einzelnen die jeweiligen Voraussetzungen der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen eingehalten werden müssen, damit die materiell oftmals sehr bedeutenden Vorteile der Steuerbefreiungen in Anspruch genommen werden können.

14 Parkhaus als erbschaftsteuerrechtlich nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen

Der Übergang von Betriebsvermögen und ebenso Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bei einer Beteiligungsquote von mind. 25 % ist bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer erheblich begünstigt. Im besten Fall kann eine Steuerbelastung vollständig vermieden werden. Von dieser Begünstigung ausgeschlossen ist jedoch im Betriebsvermögen enthaltenes sog. Verwaltungsvermögen, zu welchem unter anderem auch „Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten“ gehören.

Bislang war die Frage ungeklärt, ob eine zu Verwaltungsvermögen führende Nutzungsüberlassung auch dann vorliegt, wenn sie nach ertragsteuerlichen Grundsätzen nicht mehr als bloße Vermögensverwaltung, sondern als originär gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist. Die FinVerw verneint dies bisher regelmäßig nur im Fall von Beherbergungsbetrieben wie Hotels, Pensionen oder Campingplätzen. In der Fachliteratur wird dagegen teilweise die Auffassung vertreten, dass die originär gewerbliche Vermietung grundsätzlich – also auch über die von der FinVerw begünstigten Beherbergungsbetriebe hinaus – nicht zu Verwaltungsvermögen führen soll. Eine solche weite Auslegung des Gesetzes hat nun der BFH mit Entscheidung v. 28.2.2024 (Az. II R 27/21) abgelehnt.

Im Urteilsfall war der Stpfl. Alleinerbe seines 2018 verstorbenen Vaters (Erblasser). Zum Nachlassvermögen gehörte das Einzelunternehmen des Erblassers. Dieses umfasste ein mit einem Parkhaus und einer Tankstelle bebautes Grundstück. Das Parkhaus, das täglich 24 Stunden geöffnet war, hatte der Erblasser ursprünglich selbst betrieben. Ab Anfang 2000 verpachtete er es unbefristet an den Stpfl. Die Einnahmen aus dem Pachtverhältnis führten beim Erblasser zu gewerblichen Einkünften. Die Tankstelle, die 7,12 % der gesamten Bruttofläche des bebauten Grundstücks ausmachte, war bis Ende 2018 an eine GmbH verpachtet. Das FA ging insoweit davon aus, dass insgesamt Verwaltungsvermögen vorliegt und damit die erbschaftsteuerliche Begünstigung für Betriebsvermögen nicht zu gewähren sei.

Der BFH bestätigt die Ansicht der FinVerw. Zunächst bestätigt das Gericht, dass vorliegend unzweifelhaft mit dem Parkhaus und der Tankstelle ein „Dritten zur Nutzung überlassenes Grundstück, Grundstücksteil“ vorlag. Insoweit wird die Überlassung an jede nicht mit dem Nutzungsüberlassenden identische Person erfasst. Auf den Rechtsgrund der Nutzungsüberlassung komme es für die Frage der Qualifizierung als Verwaltungsvermögen nicht an; sie könne entgeltlich im Rahmen eines Miet- oder Pachtvertrags oder unentgeltlich im Rahmen eines Leihvertrags erfolgen. Auch fallen unter den Begriff der Nutzungsüberlassung nicht nur langfristige, sondern auch kurzfristige Nutzungsüberlassungen, wie im Streitfall die kurzfristige Überlassung von Parkplätzen an Parkende.

Der BFH sieht auch keinen Anlass für eine einschränkende Auslegung der Norm auf solche Fälle, bei denen sich die Nutzungsüberlassung des Grundbesitzes aus ertragsteuerlicher Sicht nicht mehr als bloße Vermögensverwaltung, sondern als originär gewerbliche Tätigkeit darstellt. Zwar war es erklärtes Ziel des Gesetzgebers, solches Betriebsvermögen nicht von den Begünstigungen auszunehmen, das

unmittelbar einem Betrieb und zugleich dem Erhalt von Arbeitsplätzen dient und daher sollte insbesondere bei Beherbergungsbetrieben keine zu Verwaltungsvermögen führende Nutzungsüberlassung vorliegen. Im Gesetzeswortlaut hat dies aber keinen Niederschlag gefunden. Ausgenommen von dem Ausschluss hinsichtlich der Grundstücksüberlassung an Dritte sind nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nur folgende Fälle:

- die Überlassung von Wohnungen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs,
- die Überlassung von Grundstücken zum Absatz von eigenen Erzeugnissen und Produkten im Rahmen von Lieferungsverträgen,
- die Überlassung von Grundstücken zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung.

Im Umkehrschluss sollte nach der gesetzgeberischen Entscheidung mithin jede andere Nutzungsüberlassung von Grundstücken, z.B. Zimmern im Rahmen von Beherbergungsbetrieben, Räumen in Gaststätten und auch Parkplätzen in Parkhäusern, nicht begünstigt sein.

Hinweis:

Die Tragweite dieses Urteils ist noch nicht ganz absehbar. Klargestellt ist, dass die Nutzungsüberlassung von Parkplätzen im Rahmen von Parkhausbetrieben zu nicht begünstigtem Vermögen führt. Wird die Argumentation konsequent auf andere vergleichbare Fälle angewandt, so betrifft dies eine Vielzahl von anderen Unternehmen, insbesondere auch die von der FinVerw bisher begünstigten Beherbergungsbetriebe wie Hotels, Pensionen und Campingplätze. Daneben aber z.B. auch Business- bzw. Office-Center, Self Storage-Unternehmen oder Einkaufszentren. Insoweit bleibt nun abzuwarten, wie die FinVerw auf dieses Urteil reagiert.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall kann sorgfältig zu prüfen sein, ob die bislang noch von der FinVerw angewandte weitere Sichtweise – so insbesondere in Bezug auf Hotels und andere Beherbergungsbetriebe – noch für vorweggenommene Erbfolgen genutzt werden sollte.

Für Personengesellschaften

15 Risiko der Gewerblichkeit einer vermögensverwaltenden Tätigkeit bei Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft

Personengesellschaften können auch rein vermögensverwaltend oder freiberuflich tätig werden. Dann erzielen die beteiligten Gesellschafter aus der Beteiligung an der Personengesellschaft z.B. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder freiberufliche Einkünfte, nicht jedoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, was auch eine Gewerbesteuerpflicht zur Folge hätte. Insoweit sind allerdings zwei steuerliche Sonderregelungen zu beachten:

- **Gewerbliche Prägung:** Sind an der an sich vermögensverwaltend oder freiberuflich tätigen Personengesellschaft ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt, so spricht man von einer gewerblich geprägten Personengesellschaft. Anwendungsfall ist insbesondere die klassisch ausgestaltete GmbH & Co. KG. In diesem Fall wird per Gesetz angeordnet, dass sämtliche Einkünfte der Gesellschaft als solche aus Gewerbebetrieb einzustufen sind. Es besteht also insbesondere auch eine Gewer-

besteuerpflicht. Die entstehende Gewerbesteuer der Gesellschaft wird bei den Gesellschaftern, soweit es sich um natürliche Personen handelt, allerdings durch die Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb wieder – vielfach allerdings nicht vollständig – ausgeglichen.

- **Abfärberegulation:** Übt die Personengesellschaft neben der vermögensverwaltenden oder freiberuflichen Tätigkeit auch eine hiervon getrennte gewerbliche Tätigkeit aus, so gelten stets alle Einkünfte als gewerbliche Einkünfte (sog. Abfärberegulation). Diese Wirkung tritt allerdings nicht ein, wenn die gewerblichen Einkünfte nur sehr gering sind (Bagatellregelung).

Diese vorstehende Grundregel der sog. Abfärberegulation wird nun noch erweitert um den Fall, dass die an sich vermögensverwaltend oder freiberuflich tätige Personengesellschaft eine Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft hält. Dieser Fall wird als **Aufwärtsabfärbung** bezeichnet.

Zu diesem Fall der Aufwärtsabfärbung hat der BFH mit Urteil vom 11.7.2024 (Az. V R 18/22) weitere Detailfragen geklärt. Insoweit gilt nach der Rechtsprechung:

- Allein die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft führt noch nicht zu einer Aufwärtsabfärbung und damit der Gewerblichkeit der im Übrigen an sich vermögensverwaltenden oder freiberuflichen Tätigkeit der Personengesellschaft. Erforderlich ist vielmehr, dass im betreffenden Wirtschaftsjahr der Personengesellschaft aus der Beteiligung auch Einkünfte bezogen werden.
- Unerheblich ist aber, ob aus der Beteiligung positive oder negative Einkünfte (Verluste) bezogen wurden. Dies wurde auch gesetzlich klargestellt. Ausreichend ist vielmehr, dass der Personengesellschaft aus der Beteiligung Einkünfte zugerechnet werden.
- Insoweit existiert keine Bagatellregelung. Das heißt auch die Zurechnung von geringfügigen Einkünften führt dazu, dass die Einkünfte der Personengesellschaft insgesamt als gewerbliche Einkünfte eingestuft werden.
- Der BFH entschied zudem, dass auch eine Zurechnung nur verrechenbarer Verluste zu einer Aufwärtsabfärbung führt. Ist eine Personengesellschaft also selbst wiederum als Kommanditistin an einer KG beteiligt und ist der ihr zuzurechnende Verlustanteil nicht durch das Kapitalkonto gedeckt, ist der Verlust als sogenannter verrechenbarer Verlust zwar im Folgebescheid nicht zu berücksichtigen, löst aber dennoch eine Aufwärtsabfärbung aus. Maßgebend sei, dass dem Kommanditisten insoweit zunächst negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet werden, welche dann in verrechenbare Verluste umgewandelt werden und sodann einer Verwertungssperre unterliegen.

Handlungsempfehlung:

Nach wie vor gilt, dass die Aufwärtsabfärbung dadurch verhindert werden kann, dass die Beteiligung an der gewerblich tätigen Personengesellschaft nicht von der ansonsten vermögensverwaltend oder freiberuflich tätigen Personengesellschaft selbst gehalten wird, sondern dies über eine separate Schwester-Personengesellschaft erfolgt, welche auch vollkommen beteiligungsidentisch sein kann.

Hinweis:

Der BFH bestätigt seine Rechtsprechung, nach der die Aufwärtsabfärbung zwar dazu führt, dass die Einkünfte der an sich vermögensverwaltend oder freiberuflich tätigen Personengesellschaft zu gewerblichen Einkünften werden und dies insbesondere zur Folge hat, dass stille Reserven in dem eingesetzten Betriebsvermögen steuerlich erfasst werden. Dagegen führt die Aufwärtsabfärbung nach der Rechtsprechung nicht dazu, dass die Personengesellschaft auch der Gewerbesteuer unterliegt. Nach Ansicht der Rechtsprechung hat die im Einkommensteuergesetz verankerte Regelung zur Aufwärtsabfärbung keine Wirkung auf die Gewerbesteuer. Dem folgt die FinVerw allerdings nicht.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

16 Darlehenswiderruf: Steuerbarkeit einer „Nutzungsentschädigung“

Der BFH führt seine Rechtsprechung zur steuerlichen Behandlung von „Nutzungsentschädigungen“ nach einem Darlehenswiderruf fort.

Das Gericht hat mit Urteil vom 22.5.2024 (Az. VIII R 3/22) entschieden, dass wenn eine Bank auf der Grundlage einer Vergleichsvereinbarung zur einvernehmlichen Beilegung eines Zivilrechtsstreits eine als „Nutzungsentschädigung“ bezeichnete Summe zahlt und unklar ist, ob damit der im Vergleich vereinbarte Verzicht auf die Rechte aus dem Darlehenswiderruf abgegolten oder im Rahmen der einvernehmlichen Rückabwicklung des widerrufenen Darlehens Nutzungersatz geleistet werden soll, die Zahlung beim Empfänger regelmäßig weder zu Kapitaleinkünften noch zu sonstigen Einkünften führt. Mithin ist eine solche Nutzungsentschädigung steuerlich nicht zu erfassen.

Im Urteilsfall hatten die Stpfl. als Gesamtschuldner im Jahr 2002 mit der X-Bank einen Vertrag über die Gewährung mehrerer Darlehen zur Finanzierung einer selbstgenutzten Wohnimmobilie abgeschlossen und erbrachten in der Folge Zins- und Tilgungsleistungen. Im Jahr 2016 widerriefen die Stpfl. unter Verweis auf eine fehlerhafte Widerrufsbelehrung ihre auf den Vertragsabschluss gerichteten Willenserklärungen im Hinblick auf zwei Darlehen.

Im Rahmen eines zivilgerichtlichen Rechtsstreits vor dem Landgericht Z „wegen Widerruf eines Verbraucherdarlehens“ kam zwischen den Stpfl. und der X-Bank ein gerichtlicher Vergleich zustande, in dem die vorzeitige Ablösung der Darlehen bestätigt wurde. Bis dahin bestanden die wechselseitigen Vertragspflichten fort. Weiter wurde geregelt, dass sich die Bank verpflichtete, an die Stpfl. Nutzungersatz i.H.v. xx zu bezahlen, der zwei Wochen nach vollständiger Rückführung des Darlehensaldos fällig war.

Nach den Ausführungen des BFH führe eine Entschädigung für einen Rechtsverzicht, der im Rahmen einer Vergleichsvereinbarung zur einvernehmlichen Beendigung eines Zivilrechtsstreits vereinbart wird, beim Verzichtenden regelmäßig nicht zu steuerbaren Einkünften, wenn sie nicht als Ergebnis einer Erwerbstätigkeit anzusehen ist. Diese Voraussetzung sei im Streitfall erfüllt, denn die Entschädigungszahlung sei nicht im Sinne eines leistungsbezogenen Entgelts durch das Verhalten der Stpfl. wirtschaftlich veranlasst.

Aus den Feststellungen des FG ergibt sich nicht, dass die Stpfl. den gerichtlichen Vergleich „um der Gegenleistung willen“ abgeschlossen haben.

Aber auch wenn die Zahlung als Nutzungersatzleistung im Rahmen einer reinen Rückabwicklung der Darlehensverträge anzusehen wäre, handele es sich nicht um einen steuerbaren Kapitalertrag.

Die reine Rückabwicklung eines Darlehensvertrags im Rahmen eines Rückgewährschuldverhältnisses sei nach den in den Urteilen des BFH v. 7.11.2023 (Az. VIII R 7/21 und VIII R 16/22) dargelegten Maßstäben keine steuerbare erwerbsgerichtete Tätigkeit.

Hinweis:

Dies betrifft eine Vielzahl an Fällen. Die Rechtsprechung hat mittlerweile herausgearbeitet, dass – entgegen der ursprünglichen Ansicht der FinVerw – Zahlungen auf Grund eines Darlehenswiderrufs regelmäßig nicht der Besteuerung unterliegen. Insoweit ist allerdings stets der Einzelfall zu würdigen. Allerdings betrifft dies nur Altfälle, da mittlerweile auf Grund einer Änderung der Zivilrechtslage in solchen Fällen ein Anspruch des Darlehensnehmers auf Nutzungersatz nicht mehr besteht.

Für Hauseigentümer

17 Zahlungen in eine Erhaltungsrücklage als Werbungskosten?

Werden bei einer WEG Erhaltungsrücklagen (frühere Bezeichnung: Instandhaltungsrücklagen) angespart, so erfolgt ein Abzug als Werbungskosten bei einer vermieteten Eigentumswohnung erst bei der Verausgabung der Erhaltungsrücklage für Erhaltungsmaßnahmen. Insoweit kann der Eigentümer der einzelnen Eigentumswohnung anhand der Abrechnung des Verwalters ablesen, in welchem Umfang ein Verbrauch der Erhaltungsrücklage für Erhaltungsmaßnahmen erfolgt ist.

Dieser Grundsatz wird nun allerdings in Frage gestellt. Hintergrund ist, dass nach der Novellierung des Wohnungseigentumsgesetzes durch das Wohnungseigentumsmodernisierungsgesetz vom 16.10.2020 die Wohnungseigentümergeinschaft Rechtsfähigkeit erlangt hat. Dies könnte dafür sprechen, dass bereits bei Zahlung in die Erhaltungsrücklage Werbungskosten vorliegen. Zu dieser Frage ist nun beim BFH unter dem Az. IX R 19/24 ein Verfahren anhängig.

Handlungsempfehlung:

Die Entscheidung des BFH bleibt abzuwarten. Bei materiell bedeutsamen Einzahlungen in die Erhaltungsrücklage ist zu prüfen, ob im Hinblick auf dieses anhängige Verfahren bereits im Jahr der Zahlung in die Erhaltungsrücklage ein Werbungskostenabzug geltend gemacht werden sollte.

18 Teilweise Schenkung kein privates Veräußerungsgeschäft

Das Niedersächsische FG hat mit Urteil vom 29.5.2024 (Az. 3 K 36/24) entschieden, dass eine teilentgeltliche Übertragung einer Immobilie im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unterhalb der historischen Anschaffungskosten nicht – und auch nicht anteilig – als privates Veräußerungsgeschäft einzustufen ist.

Im Streitfall hatte der Stpfl. im Jahr 2014 ein bebautes Grundstück für insgesamt 143 950 € erworben und anschließend (weiter) vermietet. Er erzielte insoweit Vermietungseinkünfte. Einen Teil des Erwerbs hatte er durch ein Bankdarlehen finanziert. Anfang März 2019 übertrug der Stpfl. diese Immobilie im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf seine Tochter. Das Bankdarlehen valutierte noch mit 115 000 €. Die Tochter übernahm diese Verpflichtung im Rahmen der Übertragung und finanzierte diese anderweitig. Beim Notar gaben die Vertragsparteien den aktuellen Verkehrswert der Immobilie – wegen der Notarkosten – mit 210 000 € an.

Das Finanzamt sah insoweit ein „privates Veräußerungsgeschäft“. Die Übertragung sei in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen. Es ergebe sich ein entgeltlicher Teil von 54,76 %, nämlich 115 000 € (übernommene Verbindlichkeit) zu 210 000 € (Wert der Immobilie). Entsprechend errechnete das Finanzamt folgenden Veräußerungsgewinn, der der Einkommensteuer unterliegen sollte:

Veräußerungserlös	115 000 €
./. Anschaffungskosten (143 950 € x 54,76 %)	78 828 €
zzgl. AfA 2014–2019 (12 185 € x 54,76 %)	6 672 €
./. Vorfälligkeitsentschädigung (4 000 € x 54,76 %)	2 191 €
Veräußerungsgewinn	40 653 €

Das FG hat diese Sichtweise des Finanzamtes aber abgelehnt und einen insgesamt unentgeltlichen Vorgang gesehen, so dass nicht etwa ein Veräußerungsgeschäft anzunehmen sei.

Für entscheidend hält das FG, dass Steuergegenstand der steuerlichen Erfassung privater Veräußerungsgeschäfte sei, realisierte Werterhöhungen oder Wertminderungen zu erfassen, soweit zwischen Erwerb und Veräußerung bei Gebäuden eine Zeitspanne von weniger als zehn Jahren liegt. Bei Übertragungen von Immobilien im Wege der vorweggenommenen Erbfolge – jedenfalls unterhalb der historischen Anschaffungskosten wie im Streitfall – könne es aber zu keinem „realisierten Wertzuwachs“ kommen, der der ertragsteuerlichen Besteuerung zugänglich ist. Anderenfalls unterläge ein fiktiver steuerlicher Ertrag, nämlich aus einem reinen Vermögenstransfer im Wege der vorweggenommenen Erbfolge als Anknüpfungspunkt (steuerliches Substrat) – hier unter nahen Angehörigen – ohne einen positiven Cashflow beim Übertragenden zusätzlich der Ertragsteuer. Zugleich entstünde eine tatsächliche Doppelbesteuerung des identischen Sachverhaltes (steuerlichen Substrats) einerseits in der Ertragsteuer als „privates Veräußerungsgeschäft“ und andererseits bei der Schenkungsteuer als „gemischte Schenkung“ vom Vater an seine Tochter. Tatsächlich realisierte der „Schenker“ gar keinen tatsächlichen Wertzuwachs.

Hinweis:

Nun ist gegen diese Entscheidung allerdings unter dem Az. IX R 17/24 die Revision beim BFH anhängig, so dass die Klärung dieser Frage letztlich durch den BFH erfolgt. In der Praxis ist insoweit also Vorsicht geboten.

19 Vermessungskosten können Teil der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung sein

Die OFD NRW hat mit Verfügung vom 24.7.2024 (Az. S 4521-2024-0009960 St 25) die Grunderwerbsteuerliche Beurteilung von Vermessungskosten, die anlässlich einer Grundstücksübertragung anfallen, bekräftigt. Die Kosten der Übergabe der verkauften Sache, wie z.B. die Vermessungskosten, fallen nach der gesetzlichen Grundregel im Bürgerlichen Gesetzbuch dem Verkäufer zur Last. Verpflichtet sich der Käufer zur Übernahme dieser Kosten, sind sie Teil der Grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung, d.h. auch insoweit fällt Grunderwerbsteuer an.

Hinweis:

Stehen die Vermessungskosten noch nicht fest, ist im Hinblick auf die Anwendung der Verwaltungsvereinfachung bei der Ermittlung der Gegenleistung eine Schätzung vorzunehmen. Soweit relevante Vermessungskosten noch nicht genau ermittelt sind, sollen die Grunderwerbsteuerstellen zunächst eine Festsetzung der Grunderwerbsteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder vorläufig, ohne den Ansatz geschätzter Vermessungskosten, durchführen. Dann kann insoweit später noch eine Änderung der Höhe der Grunderwerbsteuer erfolgen.

Aus Vereinfachungsgründen wird bestimmt, dass beim Erwerb eines Grundstücks, dessen Größe nicht mehr als 500 qm beträgt, die Finanzämter auf den Ansatz von Vermessungskosten verzichten sollen, wenn nicht aus anderen Gründen noch Ermittlungen erforderlich sind und eine endgültige Festsetzung auf Grund dessen nicht möglich ist. Gleiches gilt, wenn der Notarvertrag einen Hinweis auf die Höhe der Vermessungskosten gibt und diese 2 500 € voraussichtlich nicht übersteigen werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

20 Kein Wahlrecht des GmbH-Gesellschafters bezüglich der Berücksichtigung von Verlusten nach § 17 Abs. 4 EStG bzw. § 20 Abs. 2 EStG

Die steuermindernde Berücksichtigung von Darlehensverlusten oder Bürgschaftsinanspruchnahmen (nach alter Rechtslage sog. nachträgliche Anschaf-

fungskosten) bei insolventen GmbH auf der Ebene der GmbH-Gesellschafter ist (schon auf Grund der Änderungen in Rechtsprechung und EStG) ein „Dauerbrenner“ in der steuerlichen Beratung. Zu dieser Problematik hat der BFH mit seinem Urteil v. 20.2.2024 (Az. IX R 12/23) (zum Ausfall von Darlehen im Zusammenhang mit der Auflösung einer Kapitalgesellschaft) u.a. folgende Feststellungen getroffen:

- Die Existenz des Wahlrechts des Stpfl., auch für Veräußerungen vor dem 31.7.2019 rückwirkend die Neuregelung des § 17 Abs. 2a EStG in Anspruch zu nehmen, lasse die vom BFH in 2017 angeordnete befristete Fortgeltung der herkömmlichen Rechtsgrundsätze zur Behandlung von (ehemals) eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen im Rahmen des § 17 EStG nicht entfallen.
- Stpfl. könnten im Fall der Nichtausübung dieses Wahlrechts nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG nicht auf die Anwendung dieser vom BFH formulierten Fortgeltungsanordnung verzichten.

Im konkreten Urteilsfall war über das Vermögen einer GmbH in 2016 das Insolvenzverfahren eröffnet worden, der zuvor noch vom Gesellschafter Darlehen gewährt worden waren; zudem verbürgte sich der Gesellschafter. Der Insolvenzverwalter teilte in 2022 mit, dass nicht damit zu rechnen sei, dass an den Stpfl. im Rahmen des Insolvenzverfahrens noch Zahlungen geleistet werden würden. Der Stpfl. machte daher für 2016 (Streitjahr) Verluste nach § 17 EStG geltend und berücksichtigte dabei den Ausfall der Rückzahlungsansprüche aus den Darlehen. Das FA wollte hingegen nur den Stammkapitalverlust berücksichtigen. Das FG hingegen ordnete diesen Verlust bereits im Streitjahr 2016 dem § 17 EStG und den Verlust aus dem Ausfall von Darlehensforderungen den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG zu.

Der BFH hat aktuell die Entscheidung des FG aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung wie folgt zurückverwiesen:

- Ein Auflösungsverlust stehe fest, wenn der gemeine Wert des dem Stpfl. zugeleiteten oder zurückgezahlten Vermögens einerseits (§ 17 Abs. 4 Satz 2 EStG) und die Liquidations- und Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) feststehen. Im Streitfall habe daher der Verlust des Stpfl. aus seiner Beteiligung an der GmbH im Streitjahr bereits festgestanden.
- Der Gesetzgeber habe in § 17 Abs. 2a EStG eine Definition der Anschaffungskosten von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.v. § 17 EStG in Anlehnung an § 255 HGB aufgenommen. § 17 Abs. 2a EStG ist nach § 52 Abs. 25a Satz 1 EStG erstmals für Veräußerungen i.S.v. § 17 Abs. 1, 4 oder 5 EStG nach dem 31.7.2019 anzuwenden. Auf Antrag des Stpfl. ist § 17 Abs. 2a Satz 1 bis 4 EStG nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG auch für Veräußerungen vor diesem Datum anzuwenden.
- Dieses Wahlrecht aus § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG trete neben die von der BFH-Rechtsprechung vom 11.7.2017 ausgesprochene zeitlich befristete Fortgeltung der alten Rechtsgrundsätze.
- Werde – wie im Streitfall – ein solcher Antrag nicht gestellt, dann seien diese bislang gültigen Rechtsprechungsgrundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung dieses Urteils (27.9.2017) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist. Dem stehe nicht entgegen, dass es im Einzelfall für den Stpfl. günstiger sein könnte, auf die Fortgeltung der bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen zu verzichten.

Hinweis:

Das FG wird also zunächst ermitteln müssen, wann der Eintritt der Krise der GmbH erfolgt ist. Sollte die Krise vor der Gewährung der streitgegenständlichen Darlehen eingetreten sein, dann wären diese als krisenbedingte Darlehen mit ihrem Nennbetrag als nachträgliche Anschaffungskosten bei den Einkünften aus § 17 EStG zu berücksichtigen. In der Beratungspraxis sollte daher in einschlägigen Sachverhalten in jedem Fall auch die Möglichkeit einer steuerlichen Berücksichtigung entsprechender Verluste gem. § 20 EStG geprüft werden. Denn die Ausübung des gesetzlichen Wahlrechts könnte im Einzelfall steuerliche Vorteile mit sich bringen.

21 Veräußerungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG sind auch Steuerberatungskosten zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Mit Urteil v. 22.2.2024 (Az. 10 K1208/23) hat sich das Hessische FG zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG gegen die Auffassung des BFH gestellt und entschieden,

- dass Veräußerungskosten nicht nur solche Aufwendungen sind, die mit der Veräußerung in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang stehen, sondern alle Aufwendungen, die durch den Veräußerungsvorgang veranlasst sind,
- und dass nach dieser Definition unter den Begriff der Veräußerungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG auch solche Steuerberatungskosten fallen, die im Zusammenhang mit der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG angefallen sind.

Im Streitfall hatten die Stpfl. als Kosten der Veräußerung auch Gebühren des Steuerberaters aus der Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb geltend gemacht. Das FA wollte demgegenüber nur solche Aufwendungen zum Abzug zulassen, die in unmittelbarem sachlichem Zusammenhang mit der Veräußerung stehen. Diese Auffassung des FA hat das Hessische FG verworfen und folgende Feststellungen getroffen:

- Der Begriff der Veräußerungskosten ist gesetzlich nicht definiert, der IX. Senat des BFH definiere diese als Aufwendungen in unmittelbarem sachlichem Zusammenhang mit der Veräußerung (unmittelbare veräußerungsbedingte Kausalität). Andere Senate des BFH würden hingegen auf die Frage abstellen, ob hinsichtlich der Veräußerungskosten ein Veranlassungszusammenhang zu der Veräußerung besteht. Abzustellen sei hiernach auf das „auslösende Moment“ für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn.
- Im Streitfall würden die geltend gemachten Aufwendungen Gebühren für die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben) nebst anteiligen Auslagen darstellen, die als einkünftebezogene Steuerberatungskosten gewinnmindernd zu berücksichtigen seien.

Im Ergebnis seien im Streitfall die Steuerberatungskosten durch den Veräußerungsvorgang veranlasst, da das „auslösende Moment“ für die Entstehung dieser Aufwendungen in dem Veräußerungsvorgang selbst bestehe. Die zur Rede stehenden Kosten für die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien allein auf den nach § 17 EStG zu versteuernden Veräußerungsvorgang zurückzuführen.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist angesichts des beim BFH anhängigen Revisionsverfahrens aufmerksam zu verfolgen. Bis zur höchststrichterlichen Entscheidung sollte auf den Abzug entsprechender Steuerberatungskosten jedenfalls nachdrücklich hingewirkt werden.

22 Bemessung des gemeinen Wertes der Anteile nach § 17 Abs. 2 Satz 2 EStG anhand des Substanzwertes i.S. des § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG

Mit Urteil v. 17.4.2024 hat das FG Niedersachsen (Az. 3 K 81/22) auf der Grundlage der Rechtsprechung des BFH rkr. entschieden,

- dass bei der Bemessung des gemeinen Wertes der Anteile für Zwecke des § 17 Abs. 2 Satz 2 EStG (verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft) auf § 11 Abs. 2 BewG zurückzugreifen ist,
- dass dies auch den Rückgriff auf den Substanzwert i.S.v. § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG als Untergrenze beinhaltet, jedenfalls sofern eine andere Wertermittlungsmethode des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG mangels Wertermittlungsmöglichkeit nach § 11 Abs. 2 Satz 2 Alt. 1 oder 2 BewG nicht in Betracht kommt,
- und dass der Substanzwert i.S. des § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG nicht um Wertminderungsfaktoren wie eine Risikoverzinsung oder aber eine – lediglich hypothetisch anfallende – Kapitalertragsteuer verringert werden kann.

Im konkreten Fall war die anzusetzende Höhe eines Veräußerungsgewinns i.S.v. § 17 EStG strittig; der Veräußerer war – sehr verkürzt dargestellt – zu 90 % an der erwerbenden B-GmbH beteiligt. Das FA würdigte die Anteilsveräußerung an die B-GmbH zutreffend als verdeckte Einlage.

Nach § 17 Abs. 2 Satz 2 EStG sei daher für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns der gemeine Wert der Anteile anstelle des Veräußerungspreises anzusetzen. Das FA ermittelte diesen nach dem Substanzwertverfahren.

Vor diesem Hintergrund hat das FG die Klage mit folgenden Überlegungen abgewiesen:

- Die verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft steht gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG der Veräußerung der Anteile gleich.
- Liegt eine verdeckte Einlage vor, so tritt bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der gemeine Wert der Anteile gem. § 17 Abs. 2 Satz 2 EStG an die Stelle des Veräußerungspreises. Dieser gemeine Wert der Anteile wird nach § 11 Abs. 2 BewG bestimmt.
- Grundsätzlich ist der gemeine Wert von nicht börsennotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 11 Abs. 2 Satz 1 BewG) aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten. Ist dies nicht möglich, so ist er nach § 11 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 BewG unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln.
- In jedem Fall darf nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze abzgl. der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge der Gesellschaft (Substanzwert) nicht unterschritten werden. Dieser Substanzwert kann zudem nicht um weitere Wertminderungsfaktoren – wie eine Risikoverzinsung sowie (hypothetische) zukünftige steuerliche Belastung – verringert werden.

Hinweis:

Während in Veräußerungsfällen auf den vereinbarten Preis abgestellt wird, ist im Fall der verdeckten Einlage der sog. gemeine Wert zu ermitteln. Insoweit kommen – wenn der Wert nicht aus aktuellen Verkäufen unter fremden Dritten abgeleitet werden kann – die anerkannten Methoden der Unternehmensbewertung in Betracht, deren Anwendung anspruchsvoll ist und höchster Sorgfalt bedarf.

23 Zum Kriterium des wirtschaftlich einheitlichen Erwerbs nach § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG

Mit seinem Urteil vom 13.3.2024 (Az. I R 30/21) hat der I. Senat des BFH in Bestätigung seiner Rechtsprechung entschieden, dass die in § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG angeführte Beteiligungsschwelle (10 % des Grund- oder Stammkapitals) durch einen aus Sicht des Erwerbers wirtschaftlich einheitlichen Erwerbsvorgang (hier: Erwerb in einer notariellen Urkunde) auch dann erreicht werden kann, wenn an diesem Vorgang mehrere Veräußerer beteiligt sind.

Im konkreten Streitfall waren – verkürzt dargestellt – an einer GmbH zunächst vier Gesellschafter A, B, C und D zu je 25 % beteiligt; D übertrug dann nominal 10 % seiner Beteiligung auf A, B und C. In der Folge übertrugen A, B und C diese erworbenen Geschäftsanteile (zweimal 3,27 % bzw. einmal 3,46 %, insgesamt also 10 %) entgeltlich auf die Stpfl. (eine GmbH). Mit weiterer, in der Zählung unmittelbar anschließender notarieller Urkunde desselben Notars vom selben Tag übertrugen A, B und C auch ihre (restlichen) GmbH-Geschäftsanteile zu je 25 % im Wege eines qualifizierten Anteilstauschs auf die Stpfl., die damit insgesamt 85 % der Geschäftsanteile der GmbH hielt. Mit zeitlich nachfolgendem Beschluss schüttete die veräußerte GmbH an die Stpfl. einen Gewinn aus, der nach § 8b Abs. 1, 5 KStG als steuerfrei behandelt wurde.

Die FinVerw setzte demgegenüber die erhaltene Ausschüttung in Bezug auf den 10 %igen Geschäftsanteil bei der Stpfl. einkommenserhöhend an, weil die auf die Stpfl. übertragenen Geschäftsanteile an der GmbH getrennt zu betrachten seien (es liege kein einheitlicher Erwerbsvorgang vor). Insbesondere der durch die erste notarielle Urkunde vollzogene Erwerb von zweimal 3,27 % bzw. einmal 3,46 % (insgesamt 10 %) der Geschäftsanteile erreiche jeweils nicht die in § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG niedergelegte 10 %-Grenze, sodass insoweit die Rückwirkungsregelung für unterjährige Erwerbe nicht greife.

Der BFH gab der dagegen gerichteten Klage wie folgt statt:

- Der Erwerb der GmbH-Geschäftsanteile durch die Stpfl. i.H.v. zweimal 3,27 % bzw. einmal 3,46 % stelle sich aus Sicht der erwerbenden Stpfl. wirtschaftlich als einheitlicher Erwerbsvorgang von 10 % der Geschäftsanteile dar, der die Steuerfreistellung eröffne.
- Für die Begünstigung des § 8b KStG müsse es ausreichen, wenn die maßgebliche Beteiligung von mindestens 10 % aus Erwerbersicht in einem wirtschaftlich einheitlichen Vorgang auf Grund eines einheitlichen Erwerbentschlusses in kausalem und zeitlichem Zusammenhang erworben werde.
- Vorliegend sei die maßgebliche Beteiligung von mehreren Veräußerern auf Grund eines einheitlichen Entschlusses durch einheitliches schuldrechtliches Rechtsgeschäft in einer einheitlichen notariellen Urkunde auf einen einheitlichen Erwerbszeitpunkt erworben worden.
- Die weiteren Erwerbe von je 25 % (im Wege des Anteilstauschs) seien ebenfalls in kausalem als auch in zeitlichem Zusammenhang erfolgt, so dass auch insoweit von einem einheitlichen Erwerbentschluss auszugehen sei.
- Insgesamt sei von der Stpfl. im Streitjahr auf Grund einheitlichen Erwerbsvorgangs also ein Anteilspaket i.H.v. insgesamt 85 % erworben worden.

Hinweis:

Nach diesem Ergebnis der Rechtsprechung des BFH kann es also aus der maßgeblichen Sicht der erwerbenden Kapitalgesellschaft keinen Unterschied machen, ob der Erwerb von einem Veräußerer oder von mehreren Veräußerern erfolgt, weil entscheidend ist, dass durch den Erwerb der Beteiligung von mindestens 10 % ein unternehmerischer Einfluss auf die Entscheidungen bei der (Ziel-)Kapitalgesellschaft ausgeübt werden kann. Ein solcher Einfluss hängt allein von der Höhe der erworbenen Beteiligung ab, nicht aber von der Anzahl der Veräußerer. In einschlägigen Sachverhalten sollte mit dem Ziel der Nutzung der

Steuerbefreiung des § 8b KStG möglichst nachgewiesen (bzw. glaubhaft gemacht) werden können, dass die maßgebliche Beteiligung auf Grund eines einheitlichen Erwerbsentschlusses in kausalem und zeitlichem Zusammenhang erworben worden ist (z.B. wenn der Erwerb von mehreren Veräußerern jeweils im Rahmen einer einheitlichen notariellen Urkunde erfolgt).

24 VGA bei Nichterfüllung der Ansatzvoraussetzungen für eine Pensionsrückstellung

Mit seinem Urteil vom 28.2.2024 (Az. I R 29/21) hat der BFH (in Fortführung seiner Rechtsprechung zu den Ansatzvoraussetzungen für eine Pensionsrückstellung) Stellung genommen zur Frage des Vorliegens einer vGA für den Fall, dass die Pensionszusage keine eindeutigen Angaben zu den Voraussetzungen eines vorzeitigen Altersrentenbezugs enthält und von der Kapitalgesellschaft tatsächlich an die versorgungsbegünstigten Gesellschafter Zahlungen vor Erreichen der Regelaltersgrenze geleistet werden. Hierzu hat der BFH entschieden, dass der Ansatz einer Pensionsrückstellung zugelassen ist, „wenn und soweit“ die in § 6a Abs. 1 EStG angeführten Voraussetzungen erfüllt sind. Dazu müsse die schriftlich erteilte Zusage eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthalten. Fehle es an dieser Eindeutigkeit der Zusage einer Versorgungskomponente, so hindere dies eine Rückstellung für die Zusage einer anderen Versorgungskomponente (die Teilbarkeit der zugesagten Leistungen vorausgesetzt) insoweit nicht. Sind daher die Voraussetzungen für den Bezug einer Altersrente mit Erreichen der Regelaltersgrenze eindeutig bestimmt, dann sei hierfür eine Pensionsrückstellung zu bilden, auch wenn die Pensionszusage keine eindeutigen Angaben zu den Voraussetzungen eines vorzeitigen Altersrentenbezugs enthalte.

Im konkreten Streitfall verfügten die beiden (früheren) alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer über Pensionszusagen, nach denen ein vorzeitiger Bezug der jeweiligen Rente entsprechend den Regelungen der gesetzlichen Rentenversicherung frühestens nach Vollendung des 60. Lebensjahres möglich sein sollte. Tatsächlich schieden beide (nach Übertragung der Geschäftsanteile auf ihre Söhne) schon mit 56 bzw. 58 Lebensjahren aus und bezogen danach Rentenzahlungen. Die FinVerw qualifizierte diese als vorzeitige Rentenzahlungen und in dieser Höhe als vGA und löste die Pensionsrückstellung gewinnerhöhend auf; die dagegen gerichtete Klage vor dem FG blieb ohne Erfolg.

Der BFH hingegen hat der Revision stattgegeben, das angefochtene Urteil aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen. Das FG werde folgende Grundsätze zu beachten haben:

- Rechtsfolge des § 6a EStG ist der (zulässige) Ansatz einer Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz. Mit der Formulierung „wenn und soweit“ wird hier der Ansatz der Rückstellung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach („Umfang“) angeordnet; dabei kann es auch zu einer steuerlichen Teilanerkennung von Pensionszusagen kommen.
- Eine Teilanerkennung von Pensionszusagen ist z.B. dann möglich, wenn unterschiedliche künftige Leistungen i.S.d. § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG in Aussicht gestellt werden, etwa eine Altersversorgung, eine Hinterbliebenenversorgung und/oder eine Versorgung im Fall der Invalidität, und die in § 6a Abs. 1 EStG aufgezählten Voraussetzungen nicht in Bezug auf jedes (Teil-)Leistungsversprechen erfüllt sind. Allerdings ist auch „innerhalb“ eines bestimmten Leistungsversprechens eine Teilbarkeit vorstellbar. Werden zum Beispiel die Voraussetzungen für den Bezug einer Altersrente eindeutig bestimmt, ist hierfür eine Rückstellung auch dann zu bilden, wenn die Voraussetzungen für den Bezug einer vorzeitigen Altersrente (im Hinblick auf die Dauer der möglichen Inanspruchnahme) nicht klar festgelegt sind.

Hinweis:

Da der BFH mit diesem Urteil sehr klar abgeleitet hat, dass tatsächlich vorgenommene Rentenzahlungen auf der Grundlage einer unklaren Vereinbarung nicht fremdüblich sind – und folglich zur Annahme von vGA führen –, ist für die Gestaltungspraxis nochmals zu unterstreichen, dass die Abfassung entsprechender Pensionszusagen der höchsten Sorgfalt bedarf.

Mit freundlichen Grüßen



J. Varga
Steuerberater